

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

3 de Outubro de 2006 *

No processo C-475/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Commissione tributaria provinciale di Cremona (Itália), por decisão de 9 de Outubro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 17 de Novembro de 2003, no processo

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

contra

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, presidentes de secção, N. Colneric (relatora), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász e G. Arestis, juízes,

* Língua do processo: italiano.

advogado-geral: F. G. Jacobs, posteriormente C. Stix-Hackl,

secretário: K. Sztranc, administradora, posteriormente H. von Holstein, secretário adjunto, e L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 16 de Novembro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, por R. Tieghi, avvocato,

- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs na audiência de 17 de Março de 2005,

visto o despacho de reabertura da fase oral do processo de 21 Outubro 2005 e após a audiência de 14 de Dezembro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, por R. Tieghi e R. Esposito, avvocati,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo belga, por M. Wimmer, na qualidade de agente,
- em representação do Governo checo, por T. Boček, na qualidade de agente,
- em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por R. Stotz e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por N. Díaz Abad, na qualidade de agente,
- em representação do Governo francês, por G. de Bergues, na qualidade de agente,

- em representação da Irlanda, por J. O'Reilly, SC, e P. McCann, BL,

- em representação do Governo húngaro, por A. Müller e R. Somssich, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo neerlandês, por M. de Grave, na qualidade de agente,

- em representação do Governo austríaco, por H. Dossi, na qualidade de agente,

- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, A. Seíça Neves e R. Lares, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo finlandês, por E. Bygglin, na qualidade de agente,

- em representação do Governo sueco, por K. Norman e A. Kruse, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo do Reino Unido, por E. O'Neill, na qualidade de agente, assistida por D. Anderson, QC, e T. Ward, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral C. Stix-Hackl na audiência de 14 de Março de 2006,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 45, p. 1; EE 09 F1 p. 54,), na redacção dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (a seguir «Banca popolare») à Agenzia Entrate Ufficio Cremona a respeito da cobrança de um imposto regional sobre as actividades produtivas.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

- 3 Nos termos do artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

- 4 A redacção inicial da Directiva 77/388 já comportava um artigo 33.º que era, no essencial, idêntico a esta disposição.

Legislação nacional

- 5 O imposto regional sobre as actividades produtivas (imposta regionale sulle attività produttiva, a seguir «IRAP») foi instituído pelo Decreto legislativo n.º 446, de 15 de Dezembro de 1997 (suplemento ordinário da GURI n.º 298, de 23 de Dezembro de 1997, a seguir «decreto legislativo»).

6 Os artigos 1.º a 4.º deste decreto têm a seguinte redacção:

«Artigo 1.º Instituição do imposto

1. É instituído um imposto regional sobre as actividades produtivas exercidas no território das regiões.

2. O imposto tem carácter real e não é dedutível para efeitos do imposto sobre os rendimentos.

Artigo 2.º Condição de aplicação do imposto

1. A condição de aplicação do imposto reside no exercício regular de uma actividade organizada de forma independente, cujo objecto consista na produção ou na troca de bens ou na prestação de serviços. A actividade exercida pelas sociedades e pelos organismos, incluindo os organismos e administrações do Estado, constitui em qualquer caso uma condição de aplicação do imposto.

Artigo 3.º Sujeito passivo

1. Estão sujeitos ao imposto os operadores que exerçam uma ou várias das actividades referidas no artigo 2.º Estão, por conseguinte, sujeitas ao imposto:

- a) as sociedades e os organismos referidos no artigo 87.º, n.º 1, alíneas a) e b), do texto único relativo ao imposto sobre o rendimento aprovado pelo Decreto do Presidente da República n.º 917, de 22 de Dezembro de 1986;

- b) as sociedades em nome colectivo e em comandita simples e as que lhes são equiparáveis [...], bem como as pessoas singulares que exerçam as actividades comerciais referidas no artigo 51.º do mesmo texto único;

- c) as pessoas singulares, as sociedades simples e as que lhes são equiparáveis [...] que exerçam as actividades artísticas ou profissionais referidas no artigo 49.º, n.º 1, do mesmo texto único;

- d) os produtores agrícolas que aufram um rendimento agrícola [...]

[...]

2. Não estão sujeitos ao imposto:

- a) os fundos de investimento comuns [...]

- b) os fundos de pensões [...]

- c) os agrupamentos europeus de interesse económico (GEIE) [...]

Artigo 4.º Matéria colectável

1. O imposto aplica-se ao valor da produção líquida resultante da actividade exercida no território da região.

[...]»

- 7 Os artigos 5.º a 12.º do decreto legislativo contêm os critérios de determinação do referido «valor da produção líquida», que variam segundo as diferentes actividades económicas cujo exercício constitui o facto gerador do IRAP.
- 8 O artigo 5.º deste decreto precisa que, para os operadores referidos no artigo 3.º, n.º 1, alíneas a) e b), deste mesmo decreto que não exerçam as actividades bancárias, dos outros organismos e sociedades financeiras bem como das companhias de seguros, a matéria colectável é determinada pela diferença entre a soma das rubricas que podem ser classificadas no valor da produção referido no n.º 1, alínea A), do artigo 2425.º do Código Civil e a soma das rubricas susceptíveis de ser classificadas nos custos de produção referidos no mesmo número, alínea B), com exclusão de algumas, entre as quais as despesas com o pessoal assalariado.
- 9 O artigo 2425.º do Código Civil, intitulado «Conteúdo da conta de resultados», dispõe:

«A conta de resultados deve ser elaborada em conformidade com o seguinte esquema:

A) Valor da produção:

- 1) Receitas das vendas e das prestações;
- 2) Variações das existências de produtos em curso de fabrico, produtos semiacabados e acabados;
- 3) Variações dos trabalhos em curso efectuados com base em encomendas;

- 4) Aumentos de imobilizações para trabalhos internos;

- 5) Outras receitas e produtos, com indicação separada das contribuições na conta do exercício.

Total.

B) Custos de produção:

6) Matérias-primas, subsidiárias, consumíveis e mercadorias;

7) Custos dos serviços;

8) Custos do usufruto de bens de terceiros;

9) Custos com pessoal:

a) salários e remunerações;

b) encargos sociais;

c) indenizações por cessação do contrato;

d) pensões de reforma e equiparáveis;

e) outros custos;

10) Amortizações e depreciações:

a) amortizações de imobilizações incorpóreas;

b) amortizações de imobilizações corpóreas;

c) outras depreciações de imobilizações;

d) depreciações dos créditos compreendidos no activo circulante e das disponibilidades líquidas;

11) Variações das existências de matérias-primas, subsidiárias, de consumíveis e de mercadorias;

12) Reservas para riscos;

13) Outras reservas;

14) Encargos diversos de exploração.

Total.

Diferença entre o valor e os custos da produção (A-B).

[...]

- 10 Nos termos do artigo 14.º do decreto legislativo, «[o] imposto é devido por períodos de tributação, correspondendo uma obrigação fiscal autónoma a cada um destes. O período de tributação é determinado segundo os critérios fixados para efeitos dos impostos sobre o rendimento».
- 11 Segundo o artigo 16.º do decreto legislativo, em geral, «o imposto é calculado aplicando-se ao valor líquido da produção a taxa de 4,25%». Esta taxa é variável em função da região na qual a empresa está estabelecida.

O litígio no processo principal e a questão prejudicial

- 12 A Banca popolare impugnou no órgão jurisdicional de reenvio a decisão da Agenzia Entrate Ufficio Cremona pela qual esta lhe recusou o reembolso do IRAP pago em 1998 e 1999.
- 13 Segundo a recorrente no processo principal, o decreto legislativo é contrário ao artigo 33.º da Sexta Directiva.
- 14 O órgão jurisdicional de reenvio apresenta as seguintes considerações:
- em primeiro lugar, o IRAP aplica-se, de modo generalizado, a todas as operações comerciais de produção ou de troca que tenham por objecto bens e serviços realizadas no exercício habitual de uma actividade destinada a esse fim, isto é, a exploração de actividades empresariais ou o exercício de actividades artísticas e de profissões;

— em segundo lugar, embora se baseie num mecanismo diferente do do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), o IRAP incide sobre o valor líquido decorrente das actividades produtivas, mais exactamente sobre o valor líquido «acrescentado» ao produto pelo produtor, pelo que o IRAP é um IVA;

— em terceiro lugar, o IRAP é cobrado em todas as fases do processo de produção ou de distribuição;

— em quarto lugar, a soma dos montantes liquidados a título de IRAP nas várias fases do ciclo, da produção até ao consumidor final, é igual à taxa de IRAP aplicada ao preço de venda dos bens e serviços cobrado ao consumidor final.

15 No entanto, este órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se as diferenças existentes entre o IVA e o IRAP dizem respeito às características essenciais que determinam a pertença ou não destes impostos à mesma categoria de imposto.

16 Nestas condições, a Commissione tributaria provinciale di Cremona decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 33.º da [Sexta] Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que proíbe sujeitar ao IRAP o valor da produção líquida resultante do exercício habitual

de uma actividade organizada de forma independente destinada à produção ou à troca de bens ou à prestação de serviços?».

Quanto à questão prejudicial

- 17 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se o artigo 33.º da Sexta Directiva obsta à manutenção de uma imposição fiscal que apresente características como as do imposto em causa no processo principal.
- 18 Para interpretar o artigo 33.º da Sexta Directiva, importa situar esta disposição no seu contexto legislativo. Para esse fim, é útil, à semelhança do acórdão de 8 de Junho de 1999, Pelzl e o. (C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Colect., p. I-3319, n.ºs 13 a 20), começar por recordar os objectivos que se pretenderam atingir com a instituição de um sistema comum de IVA.
- 19 Resulta dos considerandos da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3; a seguir «Primeira Directiva»), que a harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios deve permitir instituir um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno, eliminando diferenças de tributação susceptíveis de falsear as condições de concorrência e entravar as trocas comerciais.

- 20 A instituição de um sistema comum de IVA foi realizada pela Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6; a seguir «Segunda Directiva»), e pela Sexta Directiva.
- 21 O princípio do sistema comum do IVA consiste, nos termos do artigo 2.º da Primeira Directiva, em aplicar aos bens e aos serviços, até ao estágio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.
- 22 Todavia, em cada transacção, o IVA apenas é exigível após se ter procedido à dedução do montante do IVA que onerou directamente o custo dos diversos elementos constitutivos do preço; o mecanismo das deduções é regulado pelo artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, de modo que os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir do IVA devido os montantes de IVA que já tenham onerado a montante os bens ou os serviços e que o imposto apenas incide, em cada estágio, sobre o valor acrescentado, sendo, em definitivo, suportado pelo consumidor final.
- 23 Para atingir o objectivo da igualdade das condições de tributação de uma mesma operação, qualquer que seja o Estado-Membro em que ocorra, o sistema comum do IVA devia substituir, nos termos dos considerandos da Segunda Directiva, os impostos sobre o volume de negócios em vigor nos diferentes Estados-Membros.
- 24 Nesta ordem de considerações, o artigo 33.º da Sexta Directiva só permite que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos, direitos e taxas sobre as entregas

de bens, as prestações de serviços ou as importações que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

- 25 Para apreciar se um imposto, um direito ou uma taxa tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na aceção do artigo 33.º da Sexta Directiva, há que verificar, designadamente, se tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema comum do IVA onerando a circulação dos bens e dos serviços, e incidindo sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA.
- 26 O Tribunal de Justiça esclareceu, a este respeito, que se deve considerar que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao IVA os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA, mesmo que não sejam em tudo idênticos a este (acórdãos de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, C-200/90, Colect., p. I-2217, n.ºs 11 e 14, e de 29 de Abril de 2004, GIL Insurance e o., C-308/01, Colect., p. I-4777, n.º 32).
- 27 Em contrapartida, o artigo 33.º da Sexta Directiva não se opõe à manutenção ou à introdução de um imposto que não apresente uma das características essenciais do IVA (acórdãos de 17 de Setembro de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Colect., p. I-5053, n.ºs 19 e 20, e GIL Insurance e o., já referido, n.º 34).
- 28 O Tribunal de Justiça esclareceu quais são as características essenciais do IVA. Não obstante algumas diferenças de redacção, resulta da sua jurisprudência que as

referidas características são quatro: a aplicação geral do imposto às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça; a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, qualquer que seja o número de transacções ocorridas anteriormente; a dedução do imposto devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo, de modo que o imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor (v., designadamente, acórdão Pelzl e o., já referido, n.º 21).

- 29 Para evitar resultados discordantes em relação ao objectivo prosseguido pelo sistema comum do IVA tal como recordado nos n.ºs 20 a 26 do presente acórdão, qualquer comparação entre as características de um imposto como o IRAP e as do IVA deve ser feita à luz desse objectivo. Neste âmbito, deve ser reservada uma atenção particular à exigência de que a neutralidade do sistema comum do IVA seja sempre garantida.
- 30 No caso em apreço, quanto à segunda característica essencial do IVA, importa em primeiro lugar referir que, enquanto o IVA é cobrado transacção por transacção na fase da comercialização e o seu montante é proporcional ao preço dos bens ou dos serviços prestados, o IRAP é, pelo contrário, um imposto baseado no valor líquido da produção da empresa num dado período. A sua matéria colectável corresponde, com efeito, à diferença, que decorre da conta de resultados, entre, por um lado, o «valor da produção» e, por outro, os «custos da produção», segundo as definições desses conceitos dadas pela legislação italiana. Inclui elementos como as variações de existências, as amortizações e as depreciações que não tenham uma relação directa com o fornecimento de bens ou com as prestações de serviços enquanto tais. Nestas condições, o IRAP não pode ser considerado proporcional ao preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados.
- 31 A seguir, importa referir, a propósito da quarta característica essencial do IVA, que a existência de diferenças no que respeita ao método segundo o qual a dedução do

imposto já pago é calculada não pode fazer com que um imposto seja subtraído à proibição contida no artigo 33.º da Sexta Directiva se essas diferenças forem apenas de ordem técnica e não impedirem que esse imposto opere, no essencial, da mesma forma que o IVA. Em contrapartida, um imposto que onera as actividades produtivas de uma forma tal que não seja certo que, à semelhança de um imposto sobre o consumo como o IVA, seja suportado, em definitivo, pelo consumidor é susceptível de ser excluído do campo de aplicação do artigo 33.º da Sexta Directiva.

32 No caso vertente, enquanto o IVA, através de um mecanismo de dedução do imposto previsto nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva, onera unicamente o consumidor final, sendo perfeitamente neutro relativamente aos sujeitos passivos que intervêm no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação final, qualquer que seja o número de transacções que tenham lugar (acórdãos de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Colect., p. I-5339, n.ºs 19, 22 e 23, e de 15 de Outubro de 2002, Comissão/Alemanha, C-427/98, Colect., p. I-8315, n.º 29), o mesmo não ocorre relativamente ao IRAP.

33 Com efeito, por um lado, um sujeito passivo não pode determinar com precisão o montante de IRAP já incluído no preço de aquisição de bens e serviços. Por outro lado, se, para repercutir o encargo do imposto devido em relação às suas próprias actividades sobre a fase seguinte do processo de distribuição ou de consumo, um sujeito passivo pudesse incluir esse encargo no seu preço de venda, a matéria colectável do IRAP compreenderia não apenas o valor acrescentado mas também o próprio imposto, pelo que o IRAP seria calculado sobre um montante fixado a partir de um preço de venda incorporando antecipadamente o imposto a pagar.

34 De qualquer modo, embora se possa supor que um sujeito passivo do IRAP que pratica a venda ao consumidor final terá em conta, para fixar o seu preço, o

montante do imposto incorporado nos seus custos gerais, nem todos os sujeitos passivos gozam da possibilidade de repercutir desse modo, ou de repercutir totalmente, o encargo do imposto (v., neste sentido, acórdão Pelzl e o., já referido, n.º 24).

- 35 Resulta de todas as considerações precedentes que, segundo a regulamentação relativa ao IRAP, este imposto não foi concebido para ser repercutido sobre o consumidor final de uma forma característica do IVA.
- 36 Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou incompatível com o sistema harmonizado do IVA um imposto que era cobrado sob a forma de uma percentagem do montante total das vendas efectuadas e dos serviços prestados por uma empresa durante um determinado período, após dedução do montante das aquisições de bens e de serviços efectuadas durante esse período pela empresa. O Tribunal de Justiça referiu que a contribuição fiscal em causa era idêntica, nos seus elementos essenciais, ao IVA e que, apesar dessas diferenças, a referida contribuição conservava a natureza de imposto sobre o volume de negócios (v., neste sentido, acórdão Dansk Denkvit e Poulsen Trading, já referido, n.º 14).
- 37 No entanto, o IRAP distingue-se quanto a este ponto do imposto que foi objecto do referido acórdão, na medida em que este último se destinava a ser repercutido sobre o consumidor final, como resulta do n.º 3 desse acórdão. Este imposto era cobrado com base numa matéria colectável idêntica à utilizada para o IVA e paralelamente ao IVA.
- 38 Resulta das considerações precedentes que um imposto que apresenta as características do IRAP se distingue do IVA de tal forma que não pode ser

qualificado de imposto com a natureza de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

- 39 Nestas condições, deve responder-se à questão prejudicial que o artigo 33.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não obsta à manutenção de uma imposição fiscal que apresente características como as do imposto em causa no processo principal.

Quanto às despesas

- 40 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

O artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na redacção

dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, deve ser interpretado no sentido de que não obsta à manutenção de uma imposição fiscal que apresente características como as do imposto em causa no processo principal.

Assinaturas